



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Innsbruck
Senat 4

GZ. RV/0199-I/05

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des J.Z., Adresse, vertreten durch Rechtsanwalt.X, vom 11. Februar 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 7. Jänner 2005 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Am 3. August 2004 schlossen R.K. einerseits und J.Z. und M.Z. andererseits einen Tauschvertrag mit auszugsweise folgendem Inhalt:

"I.

J. und M.Z. sind Brüder; diese beiden sind aber auch Cousins des R.K. .

II.

Herr R.K. ist auf Grund des Kauf- und Besitzregelungsvertrages vom 17.9.1990 und des Aufsandungsvertrages vom 27.6.1991 grundbürgerlicher Alleineigentümer der Liegenschaft in E.Zl. Zahl1 Grundbuch X bestehend aus den Gst. Nr. 2165/5 im Ausmaß von 750 m², 2165/6 im Ausmaß von 750 m² und 2348/2 im Ausmaß von 2546 m².

Bei den Gst. Nr. 2165/5 und 2165/6 ist im Grundbuch angemerkt, daß es sich hierbei um "Bauflächen (begrünt)" handelt. Es handelt sich hierbei jedoch nicht um Baugrundstücke, weil- entgegen der ursprünglichen Annahme- eine Umwidmung von Freiland in Bauland nicht erreicht werden konnte. Diese beiden Parzellen werden landwirtschaftlich genutzt.

VII.

Die Vertragsteile erinnern an deren Kauf- und Besitzregelungsvertrag vom 17.9.1990, welcher Vertrag seinerzeit fristgerecht beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Innsbruck angezeigt wurde zu BRP X/90.

Mit diesem erwähnten Vertrag war vorgesehen, daß R.K. aus der Liegenschaft "S" in EZ Zahl2

Grundbuch X mit den beiden durch Vermessung neu gebildeten Gstn. Nr. 2165/5 und 2165/6 mit einer Gesamtfläche von 1.500 m² zwei Bauplätze erhalten soll. Obwohl der Gemeinderat von W. über Antrag des R.K. mehrmals einstimmig beschlossen hatten, diese beiden Grundstücke von Freiland in Bauland umzuwidmen, wurde die Umwidmung vom Amt der Tiroler Landesregierung in Innsbruck nicht genehmigt.

VIII.

Die Vertragsparteien sind nun übereingekommen, daß R.K. das Gst.Nr. 2165/6 wiederum an J. und M.Z. zurückgibt und diese im Gegenzug an deren Cousin R.K. aus der ihnen gehörigen Liegenschaft "S" in E.ZI. Zahl2 Grundbuch X das auf Grund der Vermessungsurkunde des N.N. vom 24.6.2003 G.ZI. Zahl/99, neu gebildete Gst. Nr. 2165/9 im Gesamtausmaß von 750 m² übergeben.

Die konkreten Tauschabmachungen werden nun nachstehend in diesem Vertrag einvernehmlich festgelegt und beurkundet.

IX.

Dies alles vorausgeschickt übereignet und übergibt nun Herr R.K. je zur Hälfte an die Herren J. und M.Z. und diese erwerben und übernehmen vom Erstgenannten je zur Hälfte aus dessen Liegenschaft in E.ZI. Zahl1 Grundbuch X das Gst. Nr. 2165/6 in deren Eigentum.

Dieses Grundstück, welches schon bisher immer landwirtschaftlich genutzt wurde und auch weiterhin landwirtschaftlich genutzt wird, wird zum Bauernhof "S" der Herren Z. in E.ZI. Zahl2 Grundbuch X grundbürgerlich zugeschrieben.

XI.

Im Gegenzug dazu übereignen und übergeben die Herren J. und M.Z. an Herrn R.K. und dieser erwirbt und übernimmt von den Erstgenannten aus deren Liegenschaft in E.ZI. Zahl2 Grundbuch X das auf Grund der Vermessungsurkunde des N.N. vom 24.6.2003, G. ZI. Zahl/99, neu gebildeten Gst. Nr. 2165/9 im Gesamtausmaß von 750 m² in dessen Alleineigentum.

Eine wesentliche Voraussetzung für diesen Tauschvertrag war, daß dieses neu gebildete Gst. Nr. 2165/9 und das Gst. Nr. 2165/5 in Bauland umgewidmet wurden. Herr R.K. erklärt dazu, daß allfällige Probleme die daraus entstehen, daß im Bescheid der Tiroler Landesregierung vom 2004, G. ZI. Ve, die Teilfläche "1" aus Gst. Nr. 2168/1 nicht erwähnt ist, in seinen Risikobereich fallen und daher keinen Gewährleistungsanspruch darstellen.

XVIII.

Ausdrücklich festgehalten wird, daß die Teilflächen flächengleich sind und daß daher von keinem der Vertragsteile irgendeine Ausgleichszahlung zu leisten ist.

Zu Gebührenbemessungszwecken wird festgestellt, daß der vom Finanzamt K anlässlich der Hauptfeststellung im Jahr 1973/1974 für die Liegenschaft in E.ZI. Zahl2 Grundbuch X festgestellte Quadratmeterpreis ATS 150,-- = € 10,90 beträgt (siehe AZ -2-).

Weiters wird zu Gebührenbemessungszwecken festgestellt, daß der vom Finanzamt K anlässlich der Hauptfeststellung im Jahr 1973/1974 für die Liegenschaft in E.ZI. Zahl1 Grundbuch X festgestellte Quadratmeterpreis ATS 150,-- = € 10,90 beträgt (siehe AZ X-2).

XXI.

Sämtliche mit der Errichtung und grundbürgerlichen Durchführung dieses Vertrages, einschließlich Einholung der erforderlichen Zustimmungserklärungen und Amtsbestätigungen, verbundenen Kosten und Gebühren sowie Vermessungskosten hat Herr R.K. alleine zu tragen.

Auch die zur Vorschreibung gelangende Grunderwerbsteuern und Grundbuchseintragungsgebühren werden zur Gänze von Herrn R.K. getragen."

Mit Bescheid vom 7. Jänner 2005 wurde gegenüber J.Z. (Bw) für den Rechtsvorgang "Tauschvertrag vom 3. August 2004 mit R.K." ausgehend von einer Tauschleistung in Höhe von 56.250 € (= 750 m² x 150 € pro m², davon die Hälfte wegen des Erwerbes gemeinsam mit dem Bruder) die 3,5%ige- Grunderwerbsteuer mit 1.968,75 € festgesetzt. Begründend

wurde ausgeführt, beim Tauschvertrag sei die Grunderwerbsteuer vom gemeinen Wert des (für das erworbene Grundstück) hingegebenen Tauschgrundstückes zu berechnen.

Gegen diesen Grunderwerbsteuerbescheid richtet sich die gegenständlichen Berufung mit dem Vorbringen, bei dieser Vorschreibung sei völlig unberücksichtigt geblieben, dass der gegenständliche Grundstückstausch lediglich in "Erfüllung" des zwischen R.K. einerseits und den Brüdern J. und M.Z. andererseits abgeschlossenen Kauf- und Besitzregelungsvertrages vom 17. September 1990 abgeschlossen worden sei. Mit diesem Vertrag sei vorgesehen gewesen, dass R.K. als Abfindung für seinen Miteigentumsanteil an der Liegenschaft "S" in EZ Zahl2 Grundbuch X neben der Waldparzelle 2348/2 und einem Barabfindungsbetrag von 4.527.000 S auch noch die beiden durch Vermessung neu gebildeten Gst. Nr. 2165/5 und 2165/6 mit einer Fläche von je 750 m² als Bauplätze erhalten solle, während die Restliegenschaft im Hälfteeigentum der Brüder J. und M.Z. verbliebe. Eine Umwidmung der beiden Grundstücke Nr. 2165/5 und 2165/6 in Bauland konnte letztlich nicht erreicht werden. Nach langwierigen Verhandlungen seien die Vertragsparteien übereingekommen, dass R.K. den Vertrag hinsichtlich des Grundstückes Nr. 2165/6 auflöse und dieses Grundstück an die Brüder Z. zurückgabe. An dessen Stelle sollten die Brüder Z. das aus der Liegenschaft "S" neu gebildete Gst. Nr. 2165/9 im Gesamtausmaß von 750 m² an R.K. übergeben. Bei der Grundverkehrsbehörde konnte nämlich schlussendlich erreicht werden, dass einerseits das Gst. Nr. 2165/5 und andererseits das neu gebildete Gst. Nr. 2165/9 in Bauland umgewidmet wurde. Der gegenständliche Tauschvertrag sei daher ausschließlich zur Befriedigung des Anspruches von R.K. auf Bauland aus dem seinerzeitigen Kauf- und Besitzregelungsvertrag vom 17. September 1990 geschlossen worden. Da der Kauf- und Besitzregelungsvertrag vom 17. September 1990 seinerzeit bereits voll versteuert worden wäre und mit dem nunmehrigen Tauschvertrag lediglich der vertragsmäßige Zustand hergestellt werde, sei der bekämpfte Grunderwerbsteuerbescheid rechtswidrig. Weiters wurde die angesetzte Tauschleistung mit dem Vorbringen bekämpft, dass die Brüder J. und M.Z. für ihr Gst. Nr. 2165/9 das bisher und auch weiterhin landwirtschaftlich genutzte Gst. Nr. 2156/6 erhalten hätten, weshalb nicht einzusehen sei, dass diesem Grundstückserwerb eine Bemessungsgrundlage von 56.250 € (Wert eines Baugrundstückes) zugrunde gelegt werde. Tatsächlich sei das Tauschgrundstück im Zeitpunkt des seinerzeitigen und für die Bemessung der Grunderwerbsteuer maßgeblichen Zeitpunkt der Unterfertigung des Kauf- und Besitzregelungsvertrages vom 17. September 1990 noch eine landwirtschaftlich genutzte Fläche gewesen.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung begründete das Finanzamt folgendermaßen:

"Die in der Berufung angeführten Bedingungen für den im Jahr 1990 stattgefundenen Kauf und Besitzregelungsvertrag waren auflösend und nicht aufschiebend bedingt (sonst hätten die damit verbundenen grundbürgerlichen Eintragungen nie stattfinden können).

Die erfolgte Vertragsaufhebung hätte im Sinne der Bestimmungen des § 17 Grunderwerbsteuergesetz

innerhalb der dafür vorgesehenen Fristen d.s. nach § 207 (2) BAO fünf Jahre für die Aufhebung und nach § 17 (2) bzw. (5) GrEStG weitere fünf Jahre für den Erstattungsantrag zur Rückerstattung der Grunderwerbsteuer geführt.

Diese Fristen sind ungenutzt verstrichen.

Der gegenständliche Tauschvertrag war somit ohne Rücksicht auf § 17 GrEStG zu bemessen.

Bemessungsgrundlage bei einem Tausch ist der Wert der Gegenleistung, d.h. der Verkehrswert der jeweils im Zuge des Tauschgeschäftes hingebenen Liegenschaft. Da im Vertrag die Tauschliegenschaft als flächengleich und wertgleich angesehen wurden (es gibt weder eine Ausgleichszahlung noch freigebige Zuwendung) und es sich um ein Rechtsgeschäft betreffend Bauland handelt kann nicht der für Zwecke der Einheitsbewertung vom Finanzamt herangezogene Bodenwert aus dem Jahre 1973/1974 als geschätzter Verkehrswert herangezogen werden.

Der Wert von Bauland in der Gemeinde W. ist mit einem geschätzten m² Preis von € 150 sicher nicht zu hoch gegriffen und war somit die Grunderwerbsteuer jeweils vom geschätzten Verkehrswert (€ 112.500,-- pro hingebener Parzelle) als Leistung anzusetzen".

Der Bw. stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage seines Rechtsmittels zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Als Replik auf die Begründung der Berufungsvorentscheidung wird darin noch vorgebracht, es werde keine Rückerstattung der Grunderwerbsteuer nach der Bestimmung des § 17 GrEStG begehrt, vielmehr gehe es um die "Anrechnung" der bereits geleisteten Grunderwerbsteuer. Wie in der Berufung bereits ausgeführt, sei der gegenständliche Tauschvertrag lediglich in "Erfüllung" des seinerzeit bereits voll versteuerten Kauf- und Besitzregelungsvertrages vom 17. September 1990 abgeschlossen worden. Nach diesem Vertrag sollte R.K. unter anderem mit Gst. Nr. 2165/6 Bauland im Ausmaß von 750 m² erhalten und erfolgte auch eine entsprechende Versteuerung. Da die Bemühungen um eine Umwidmung am Veto des Amtes der Tiroler Landesregierung scheiterten, seien die Vertragsparteien im gegenständlichen Tauschvertrag schließlich übereingekommen, dass R.K. das bisher immer und auch weiterhin landwirtschaftlich genutzte Gst. Nr. 2165/6 wiederum an J. und M.Z. zurückgebe und diese im Gegenzug an ihn das neu gebildete flächengleiche Grundstück Nr. 2165/9 übergeben, für welches bei der Grundverkehrsbehörde die Zustimmung zu einer Umwidmung in Bauland erreicht worden sei.

Alternativ wendet sich der Bw. für den Fall des Bestehens der Steuerpflicht dagegen, dass der Wert von Bauland der Besteuerung zugrunde gelegt wurde. Das Tauschgrundstück sei im Zeitpunkt des seinerzeitigen und für die Bemessung der Grunderwerbsteuer maßgeblichen Zeitpunkt der Unterfertigung des Kauf- und Besitzregelungsvertrages vom 17. September 1990 noch eine landwirtschaftlich genutzte Fläche gewesen. Die Umwidmung des Gst. Nr. 2165/9 in Bauland sei nur betrieben worden, um so den Kauf- und Besitzregelungsvertrag doch noch zu erfüllen. Wäre das Gst. Nr. 2165/6- wie ursprünglich vorgesehen- in Bauland umgewidmet worden, hätte es des gegenständlichen Tauschvertrages gar nicht bedurft und wäre das neu gebildete Gst. Nr. 2165/9 auch in Zukunft Freiland geblieben. Darüber hinaus hätten J. und M.Z. für ihr Grundstück Nr. 2165/9 ja auch nur das bisher und auch weiterhin landwirtschaftlich genutzte Grundstück Nr. 2165/6 zurückerhalten. Nochmals werde darauf

hingewiesen, dass es sich nicht um einen Grundstückserwerb im eigentlichen Sinn handle, sondern einzig der vertragsmäßige Zustand laut Kauf- und Besitzregelungsvertrag vom 17. September 1990 hergestellt worden sei, weshalb insbesondere auch im Hinblick auf die bereits damals erfolgte Versteuerung des Erwerbes von Gst. Nr. 2165/6, welches in Bauland umgewidmet werden sollte, die nunmehr festgesetzte Grunderwerbsteuer rechtswidrig sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 GrEStG 1987, BGBl. Nr. 1987/309 idgF unterliegen der Grunderwerbsteuer die folgenden Rechtsgeschäfte, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen:

1. ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet.

Zu den anderen Rechtsgeschäften im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG zählt der Tauschvertrag (VwGH 30.4.1999, 99/16/0111,0112). Der Tausch ist nach § 1045 ABGB ein Vertrag, durch den eine Sache gegen eine andere überlassen wird; er ist ein zweiseitig verbindlicher (entgeltlicher) formfreier Konsensualvertrag (OGH 27.8.1980, 1 Ob 630/80, EvBl. 1981/39; VwGH 29.2.1996, 95/16/0187,0188).

Gemäß § 4 Abs. 3 GrEStG 1987 ist die Steuer bei einem Tauschvertrag, der für jeden Vertragsteil den Anspruch auf Übereignung eines Grundstückes begründet, sowohl vom Werte der Leistung des einen als auch vom Werte der Leistung des anderen Vertragsteiles zu berechnen. Bei einem Grundstückstausch nach § 4 Abs. 3 GrEStG liegen also zwei der Steuer unterliegende Erwerbsvorgänge vor (VwGH 7.7.1954, Slg. 986/F, VwGH 30.5.1994, 93/16/0093, VwGH 30.4.1999, 99/16/0111, 0112). Nach § 5 Abs. 1 Z 2 GrEStG ist Gegenleistung bei einem Tausch die Tauschleistung des anderen Vertragsteiles einschließlich einer vereinbarten zusätzlichen Leistung. Nun hat der Verwaltungsgerichtshof jedenfalls seit seinem Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 16.12.1965, Zi. 501/64, Slg. Nr. 3379/F, in ständiger Rechtsprechung (siehe z.B. das Erkenntnis vom 19.5.1988, Zlen. 87/16/0085,0086, ÖStZB 1988, Seite 539 mit weiteren Hinweisen, VwGH 4.12.2003, 2003/16/0108) klargestellt, dass die "Tauschleistung des anderen Vertragsteiles" das von dem Erwerber des eingetauschten Grundstückes hingegebene (vertauschte) Grundstück ist, das als Gegenleistung nach dem Verkehrswert zu bewerten ist. Diese Auffassung wird auch von der Literatur geteilt (Arnold - Arnold, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz, Rz 171a zu § 5 GrEStG 1987 und Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 38-39 zu § 4 GrEStG 1987 und Rz 109-109a zu § 5 GrEStG 1987).

Aus dem Obgesagten ergibt sich demzufolge, dass bei einem Grundstückstausch zwei gesondert der Steuer unterliegende Erwerbsvorgänge vorliegen, wobei unter Gegenleistung

für das erworbene Grundstück jeweils das in Tausch gegeben Grundstück zu verstehen ist. Ein Tauschgrundstück, das für das im Tauschwege erworbene Grundstück hingegeben wird, ist daher nicht Gegenstand des Erwerbsvorganges, sondern Gegenleistung für den Erwerb, wobei die Grunderwerbsteuer beim Tausch vom Verkehrswert der getauschten Grundstücke zuzüglich einer eventuellen Tauschaufgabe zu berechnen ist.

Im Gegenstandsfall ist diesbezüglich an Sachverhalt unbestritten davon ausgehen, dass mit dem zwischen den Vertragsparteien R.K. einerseits und J.Z. und M.Z. andererseits abgeschlossenen Tauschvertrag vom 3. August 2004 ein Grundstücktausch dahingehend vereinbart wurde, dass der R.K. die in seinem Alleineigentum stehende Liegenschaft Gst. Nr. 2165/6 im Ausmaß von 750 m² je zur Hälfte an J. und M.Z. übereignete und übergab und im Gegenzug dazu J. und M.Z. ihrerseits die in deren Eigentum stehende Liegenschaft Gst. Nr. 2165/9 im Ausmaß von 750 m² an R.K. übergaben. Dieser Grundstücktausch begründet für jeden der beiden Vertragsteile einen Anspruch auf Übereignung des jeweiligen Grundstückes und löste zwei Erwerbsvorgänge aus. Diese beiden auf den Grundstücktausch zurückzuführenden Erwerbsvorgänge sind aber strikt auseinander zu halten von dem seinerzeitigen mit dem Kauf- und Besitzregelungsvertrag vom 17. September 1990 vereinbarten Erwerbsvorgang. Jeder Erwerbsvorgang löst nämlich grundsätzlich selbstständig die Grunderwerbsteuerpflicht aus und bildet einen in sich abgeschlossenen Steuerfall, dessen gesetzliche Tatbestandsmerkmale je für sich gesondert zu würdigen sind (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 74 zu § 1 GrEstG 1987). Wenn daher in der Berufung die Steuerpflicht des Erwerbsvorganges "Tauschvertrag vom 3. August 2004" dem Grunde nach bekämpft wird im Wesentlichen mit dem Argument, der gegenständliche Grundstücktausch sei lediglich in "Erfüllung" des zwischen R.K. einerseits und J. und M.Z. andererseits abgeschlossenen Kauf- und Besitzregelungsvertrages vom 17. September 1990 abgeschlossen worden, dann steht diesem Vorbringen entgegen, dass zweifelsfrei der gegenständliche Tauschvertrag für jeden der beiden Vertragsteile einen Anspruch auf Übereignung des jeweiligen Tauschgrundstückes und damit einen Erwerbsvorgang iSd § 1 Abs. 1 Z 1 begründete und damit einen von dem seinerzeitigen Erwerbsvorgang vollkommen getrennt zu beurteilenden abgeschlossenen Steuerfall bildete. An der Verwirklichung eines durch den Tauschvertrag ausgelösten eigenständigen Erwerbsvorganges ändert aber der Umstand nichts, dass nach den Vorstellungen/Intentionen der Vertragsparteien dieser Tauschvertrag durchaus der "Erfüllung" und zur Herbeiführung des vertragsgemäßen Zustandes des bereits zwischen den gleichen Vertragsparteien abgeschlossenen Kauf- und Besitzregelungsvertrages abgeschlossen worden sein mag. Im Hinblick auf den Einwand, dieser Kauf- und Besitzregelungsvertrag sei "seinerzeit bereits voll versteuert worden" und wenn im Vorlageantrag letztlich die "Anrechnung" der für den Erwerb des Gst. Nr. 2165/6

bereits geleisteten Grunderbsteuer verlangt wird, dann war bloß der Vollständigkeit halber zu erwidern, dass laut Kauf- und Besitzregelungsvertrages vom 17. September 1990 in Verbindung gesehen mit dem Aufsandungsvertrag vom 12. April 1991 der R.K. als Abfindung für seinen Hälftemiteigentumsanteil an der Liegenschaft "S" in sein Alleineigentum übertragen erhielt die beiden Liegenschaften Gst. Nr. 2165/5 und 2165/6 im Ausmaß von je 750 m² als Bauplätze, die Waldparzelle 2348/2 im Ausmaß von 2.546 m² und "als Kaufpreis beziehungsweise Abfindungsbetrag" einen Barbetrag von 4.527.000 S. Der Rechtsvorgang "Kaufvertrag vom 18. September 1990" wurde mit den gegenüber J.Z. und M.Z. ergangenen Bescheiden vom 15. Februar 1991 allerdings nur in Höhe des "Kaufpreises beziehungsweise Barabfindungsbetrages" von 4.527.000 S der Grunderwerbsbesteuerung unterworfen, was verdeutlicht, dass abweichend vom Berufungsvorbringen der Wert der Abfindungsgrundstücke überhaupt nicht als Gegenleistung angesetzt und damit versteuert worden war. Dabei war überdies unbedenklich davon auszugehen, dass bei der vorgenommenen Ausmessung dieses Barabfindungsbetrages die beiden unter der Prämisse von "Bauland" übertragenen Gst 2165/5 und 2165/6 mit Baulandpreisen berücksichtigt worden sind. Die Argumentation des Bw., es sei bereits damals der Erwerb von Gst. Nr. 2165/6 versteuert worden, findet somit im Tatsächlichen keine Deckung. Wenn auch der Tauschvertrag durchaus nach den Vorstellungen der Vertragsparteien unter dem Aspekt der "Erfüllung" des Kauf- und Besitzregelungsvertrages vom 17. September 1990 gestanden haben mag, ändert dies doch nichts an dem letztlich entscheidenden Tatumstand, dass durch diesen Tauschvertrag ein eigenständig zu beurteilender Erwerbsvorgang im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG verwirklicht worden war. Mit dem bekämpften Grunderwerbsteuerbescheid wurde daher zu Recht der von diesem Tauschvertrag begründete Erwerbsvorgang der Übereignung der Tauschliegenschaft Gst. Nr. 2165/6 von R.K. in das Hälfteeigentum des Bw. versteuert. Der Berufung gegen die Steuerpflicht als solche kam daher keine Berechtigung zu.

Was die (alternativ) bekämpfte Höhe der Bemessungsgrundlage, nämlich den Ansatz eines Baulandpreises von 150 €/m², anlangt, ist Folgendes festzuhalten:

Nach § 4 Abs. 3 GrEStG in Verbindung mit § 5 Abs. 1 Z 2 GrEStG ist unter Beachtung der eingangs angeführten Rechtsprechung und Lehre beim Grundstücktausch die "Tauschleistung des anderen Vertragsteiles" das von dem Erwerber des eingetauschten Grundstückes hingegebene (vertauschte) Grundstück, das als Gegenleistung mit dem Verkehrswert zu bewerten ist. Die Grunderwerbsteuer ist demnach beim Grundstücktausch vom gemeinen Wert (§ 10 BewG) des für das erworbene Grundstück hingegebenen Tauschgrundstückes zuzüglich einer allfälligen Tauschaufgabe zu bemessen (siehe nochmals Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 109 zu § 4 GrEStG 1987 und die dort zitierte hg. Rechtsprechung).

An Sachverhalt ist davon auszugehen, dass der Bw. und sein Bruder für das mit dem streitgegenständlichen Rechtsvorgang "Tauschvertrag" erworbene Grundstück Nr. 2165/6 die in ihrem gemeinsamen Eigentum stehende Liegenschaft Gst. Nr. 2165/9 hingegeben haben. Der gemeine Wert wird gemäß § 10 Abs. 2 BewG durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre, wobei ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse nicht zu berücksichtigen sind. Bei der Preisgestaltung kommt der Frage der bestehenden Widmung und damit der Verwertungsmöglichkeit besonderes Gewicht zu. Beim gemeinen Wert handelt es sich somit um eine fiktive Größe, die mit Hilfe der Preisschätzung an Hand von Verkaufspreisen zu ermitteln ist (VwGH 22.3.1995, 92/13/0187). Dabei hat die Bewertung der Gegenleistung grundsätzlich auf den Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld zu erfolgen, somit ist der Tag des Vertragsabschlusses maßgeblich. Bezogen auf den mit dem bekämpften Grunderwerbsteuerbescheid versteuerten (einen eigenständigen Steuerfall bildenden) Tauschvorgang vom 3. August 2004 bedeutet dies, dass bei der Ermittlung des gemeinen Wertes des von den Brüdern Z. hingegebenen Tauschgrundstückes Nr. 2165/9 entgegen dem Berufungsvorbringen nicht auf den Zeitpunkt der Unterpflanzung des Kauf- und Besitzregelungsvertrages vom 17. September 1990 abzustellen war, sondern der Zeitpunkt des Abschlusses des Tauschvertrages der maßgebliche Zeitpunkt war. Abgestellt auf den 3. August 2004 war bezüglich der streitigen Frage, ob bei der Ermittlung des gemeinen Wertes als maßgeblich bestimmenden Wertfaktor von einer Baulandwidmung dieses Grundstückes und damit für die Wertbestimmung Baulandpreise heranzuziehen waren, an Sachverhalt davon auszugehen, dass mit Gemeinderatbeschluss vom 7. Oktober 2003 die Gp. 2165/5 bzw. eine Teilfläche aus Gp. 2165/2 (aus der Abtrennung einer Teilfläche davon und durch Vereinigung mit der aus Teilstücken der Gst. 2168/1 und Gst 4188/1 neu gebildeten Liegenschaft 2165/9 ergab sich das endgültige Flächenausmaß des Gst. Nr. 2165/9 von 750 m²) die Umwidmung in Wohngebiet erfolgt war. Mit Bescheid vom 11. Mai 2004 hat dann das Amt der Tiroler Landesregierung diesen Beschluss der Gemeinde auf Änderung des Flächenwidmungsplanes im Bereich des Gst. 2165/5 bzw. Teilflächen der Gst. 2165/2 und 4188/1, Umwidmung von Freiland in Wohngebiet, aufsichtsbehördlich genehmigt. Auch im Tauschvertrag selbst ist angeführt, "dass dieses neu gebildet Gst. Nr. 2165/9 und das Gst. Nr. 2165/5 in Bauland umgewidmet wurden". War aber im Zeitpunkt des Abschlusses des Tauschvertrages (3. August 2004) an Sachverhalt unbedenklich davon auszugehen, dass die Umwidmung der landwirtschaftlich genutzten Grundstücke in Bauland bereits erfolgt und die Parzellierung auf Grund der Vermessungsurkunde vom 24. Juni 2003 bewilligt ist, so ist das als Gegenleistung für das erworbene Grundstück Nr. 2165/6 vom Bw. und seinem Bruder hingegebene Tauschgrundstück Gst. Nr. 2165/9 nicht mit dem Quadratmeterpreis für

landwirtschaftliche Nutzflächen, sondern für Bauland zu bewerten (VwGH 28.1.1993, 92/16/0120,0121,0122). Es war daher rechtens, wenn das Finanzamt bei der Ermittlung des gemeinen Wertes der als Gegenleistung hingegebenen Tauschliegenschaft Gst. Nr. 2165/9 vom Quadratmeterpreis für Bauland ausgegangen ist.

Was die vom Finanzamt dafür angesetzte Höhe von 150 € pro Quadratmeter betrifft bleibt festzuhalten, dass nach einer Mitteilung des Finanzamtes Kitzbühel für Vergleichsgrundstücke in der Gemeinde W. Quadratmeterpreise zwischen 150 € und 290 € erzielt werden. Weiters liegen nach einer Grundstückspreisübersicht Juli/August 2005 veröffentlicht von der Zeitschrift "Gewinn" die Quadratmeterpreise in dieser Gemeinde zwischen 210 € und 260 €. Konfrontiert mit diesen Angaben wendete der Bw. ua. einen im Jahr 2001 vorgenommenen Grundstücksverkauf der Brüder Z. um 152,61 €/pro m² ein und dass die Brüder jedenfalls nur als Freiland (landwirtschaftlich genutzt) gewidmete Grundflächen erhalten hätten und daher zumindest in diesem Fall nicht vom Wert eines Baugrundstückes ausgegangen werden könne. Letzteres Argument lässt aber unberücksichtigt, dass das vom Bw. und seinem Bruder hingegebene Tauschgrundstück zum Zeitpunkt des Abschlusses des Tauschvertrages bereits als Bauland gewidmet war. Der vom Finanzamt herangezogene Baulandpreis von 150 € pro Quadratmeter ist daher unter Beachtung der für diese Gemeinde festgestellten Vergleichspreise keinesfalls zu hoch angesetzt und damit sachlich unbedenklich.

Das Finanzamt hat daher entgegen dem diesbezüglichen Berufungsvorbringen zu Recht in dem Tauschvertrag vom 3. August 2004 einen grunderwerbsteuerpflichtigen Erwerbsvorgang gesehen und von der Tauschleistung von 56.250 € (= 750 m² x 150 €/pro m², davon die Hälfte wegen des gemeinsamen Erwerbes mit dem Bruder) berechnet von einem Baulandpreis von 150 € pro Quadratmeter die Grunderwerbsteuer vorgeschrieben. Das Berufungsvorbringen als solches vermochte somit keine Rechtswidrigkeit des bekämpften Grunderwerbsteuerbescheides aufzuzeigen

Obwohl vom Bw. selbst gar nicht in seiner Berufung eingewendet, war allerdings gemäß § 289 Abs. 2 BAO (siehe Stoll, BAO, Kommentar, Band 3, Seite 2797) aus Gründen der Beachtung der materiellen Richtigkeit von Amts wegen die nachstehend dargelegte Rechtswidrigkeit des bekämpften Grunderwerbsteuerbescheides aufzugreifen. Gemäß § 9 Abs. 4 GrEStG sind die am Erwerbsvorgang beteiligten Personen Steuerschuldner. Nach § 6 Abs.1 BAO sind Personen, die nach den Abgabenvorschriften (hier: § 9 Abs. 4 GrEStG) dieselbe abgabenrechtliche Leistung schulden, Gesamtschuldner. Die Auswahl der zur Leistung der Abgabenschuld heranzuziehenden Gesamtschuldner, die Belastung der einzelnen mit der Gesamtschuld oder nur einen Teil davon, die Bestimmung des Zeitpunktes und der Reihenfolge der Heranziehung der Gesamtschuldner liegt im Ermessen der Behörde. Das Gesetz räumt der Abgabenbehörde sohin einen Ermessensspielraum ein, in dessen Rahmen

sie ihre Entscheidung gemäß § 20 BAO nach Billigkeit und Zeckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommender Umstände zu treffen hat (VwGH 4.3.1999, Zlen. 96/16/0221,0222 mwN). Haften für eine Abgabenschuld zwei oder mehrere Gesamtschuldner, so wird sich die Behörde hiebei im Rahmen ihrer Ermessensübung nicht ohne sachgerechten Grund an jene Partei halten dürfen, die nach dem vertraglichen Innenverhältnis die Steuerlast gerade nicht tragen sollte. Es ist rechtswidrig, wenn die Gründe für die Heranziehung als Abgabenschuldner im Abgabenbescheid vom Finanzamt nicht benannt werden (siehe Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, RZ 20-23 zu § 9 GrEStG und die dort zitierte ständige Rechtsprechung). Ermessen des Abgabengläubigers eines Gesamtschuldners bedeutet das Recht der Ausnützung jener Gläubigerschritte, die dazu führen, den Abgabenanspruch zeitgerecht, sicher, auf einfachstem Weg unter Umgehung von Erschwernissen und unter Vermeidung von Gefährdungen hereinzu bringen (VwGH 14.11.1996, 95/16/0082). Von einer ermessenwidrigen Inanspruchnahme wird vor allem dann gesprochen werden können, wenn die Abgabenschuld vom ("Haupt")Schuldner ohne Gefährdung und ohne Schwierigkeiten rasch hereingebracht werden könnte. Zu solchen sachlichen Gründe, die ein Abweichen von der privatrechtlichen Vereinbarung und die Vorschreibung beim anderen Gesamtschuldner rechtfertigen, zählen beispielsweise Zahlungsschwierigkeiten, Insolvenz oder auch Abwesenheit jenes Gesamtschuldners, der nach der vertraglichen Innenverhältnis die Steuerlast tragen sollte.

An Sachverhalt war davon auszugehen, dass in Punkt XXI des Tauschvertrages die Vertragsparteien Folgendes ausdrücklich vereinbart hatten: "**Auch die zur Vorschreibung gelangenden Grunderwerbsteuern und Grundbuchseintragsgebühren werden zur Gänze von Herrn R.K. getragen.**" Haben aber damit die Vertragsparteien im vertraglichen Innenverhältnis vereinbart, dass die als Folge dieses Tauschvertrages zur Vorschreibung gelangende Grunderwerbsteuer vom Gesamtschuldner R.K. zu tragen ist, so durfte sich nach Lehre und Rechtsprechung das Finanzamt im Rahmen seiner Ermessensübung nicht ohne sachgerechten Grund an J.Z. (= Gesamtschuldner) halten, der nach dem vertraglichen Innenverhältnis diese Steuerlast gerade nicht tragen sollte. Weder aus der Begründung des Grunderwerbsteuerbescheides und der Berufungsvorentscheidung noch aus dem Akteninhalt lassen sich irgendwelche sachliche Umstände entnehmen und erkennen, die dafür sprechen, dass beim Gesamtschuldner R.K. die Abgabenschuld nur unter Gefährdung und unter Schwierigkeiten hereingebracht hätte werden können. In freier Beweiswürdigung ist somit unbedenklich davon auszugehen, dass keine sachlichen Gründe vorlagen, die ein Abgehen vom vertraglichen Innenverhältnis rechtfertigen. Das Finanzamt hat daher vom Ermessen nicht im Sinn des Gesetzes Gebrauch gemacht, als es bei Erlassung des in Frage stehenden Grunderwerbsteuerbescheides vom bestehenden vertraglichen

Innenverhältnis abgewichen, die Grunderwerbsteuer gegenüber dem Gesamtschuldner J.Z. vorgeschrieben und damit diesen als Abgabenschuldner herangezogen hat. Diese ermessenswidrige Inanspruchnahme des Bw. als Abgabenschuldner macht den Grunderwerbsteuerbescheid letztlich rechtswidrig.

Der Berufung gegen den Grunderwerbsteuerbescheid vom 7. Jänner 2005 war aus diesem Grund Folge zu geben und der Grunderwerbsteuerbescheid aufzuheben.

Innsbruck, am 10. Juli 2006